



ΕΛΛΗΝΙΚΗ ΔΗΜΟΚΡΑΤΙΑ



ΑΑΔΕ
Ανεξάρτητη Αρχή
Δημοσίων Εσόδων

Θεσσαλονίκη 6/3/2018

Αριθμός απόφασης: 560

**ΔΙΕΥΘΥΝΣΗ ΕΠΙΛΥΣΗΣ ΔΙΑΦΟΡΩΝ
ΥΠΟΔΙΕΥΘΥΝΣΗ ΕΠΑΝΕΞΕΤΑΣΗΣ &
ΝΟΜΙΚΗΣ ΥΠΟΣΤΗΡΙΞΗΣ**

ΤΜΗΜΑ : Α7' - Επανεξέτασης

Ταχ. Δ/ση : Εγνατία 45

Ταχ. Κώδικας : 54630 – Θεσ/νικη

Τηλέφωνο : 2313-333245

ΦΑΞ : 2313-333258

ΑΠΟΦΑΣΗ

Ο ΠΡΟΪΣΤΑΜΕΝΟΣ ΤΗΣ ΔΙΕΥΘΥΝΣΗΣ ΕΠΙΛΥΣΗΣ ΔΙΑΦΟΡΩΝ

Έχοντας υπόψη:

1. Τις διατάξεις :

α. Του άρθρου 63 του ν. 4174/2013 (ΦΕΚ Α' 170).

β. Του άρθρου 11 της Δ. ΟΡΓ. Α 1036960 ΕΞ 2017/10.03.2017 Απόφασης του Διοικητή της Α.Α.Δ.Ε. (ΦΕΚ 968 Β'/22.03.2017) με θέμα «*Οργανισμός της Ανεξάρτητης Αρχής Δημοσίων Εσόδων (Α.Α.Δ.Ε.)*»

γ. Της ΠΟΛ 1064/27-4-2017 Απόφασης του Διοικητή της Ανεξάρτητης Αρχής Δημοσίων Εσόδων (ΦΕΚ Β' 1440/27-4-2017).

2. Την ΠΟΛ 1069/04-03-2014 Εγκύκλιο της Γενικής Γραμματείας Δημοσίων Εσόδων του Υπουργείου Οικονομικών.

3. Την Δ.Ε.Δ. 1126366 ΕΞ 2016/30.08.2016 (ΦΕΚ Β' 2759/1.9.2016) Απόφαση του Προϊσταμένου της Διεύθυνσης Επίλυσης Διαφορών «Παροχή εξουσιοδότησης υπογραφής».

4. Την από 6/11/2017 και με αριθμό πρωτοκόλλου ενδικοφανή προσφυγή της ΑΦΜ, κατοίκουΑλβανίας, επί της οδού κατά της με αρ. πρωτ./5-10-2017 αρνητικής απάντησης του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. επί της με αρ. πρωτ./8-3-2017 αίτησής της για αλλαγή φορολογικής κατοικίας και της με αρ. πρωτ./7-9-2017 αίτησης κατάθεσης δικαιολογητικών και τα προσκομιζόμενα με αυτήν σχετικά έγγραφα.

5. Την ανωτέρω προσβαλλόμενη αρνητική απάντηση του Προϊσταμένου τη Δ.Ο.Υ.

6. Το με αρ. πρωτ. ΔΕΔ ΥΠΕΠΝΥ ΕΙ 2018 ΕΜΠ / 6-3-2018 υπόμνημα.
7. Την από 7/11/2017 Έκθεση Απόψεων του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ.
8. Την εισήγηση του ορισθέντος υπαλλήλου του Τμήματος Α7 - Επανεξέτασης, όπως αποτυπώνεται στο σχέδιο της απόφασης.

Επί της από 6/11/2017 και με αριθμό πρωτοκόλλου ενδικοφανούς προσφυγής της, ΑΦΜ, η οποία κατατέθηκε εμπρόθεσμα και μετά την μελέτη και την αξιολόγηση όλων των υφιστάμενων στο σχετικό φάκελο εγγράφων και των προβαλλόμενων λόγων της ενδικοφανούς προσφυγής, επαγόμαστε τα ακόλουθα:

Με την με αρ. πρωτ. /5-10-2017 αρνητική απάντηση του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ., απορρίφθηκε το αίτημα της προσφεύγουσας για τη μεταφορά της φορολογικής κατοικίας της στην Αλβανία στο φορολογικό έτος 2016, διότι κρίθηκε ότι η προσφεύγουσα διατηρούσε το 2016 στενούς προσωπικούς, οικονομικούς, οικογενειακούς και κοινωνικούς δεσμούς με την Ελλάδα.

Συγκεκριμένα, η προσφεύγουσα υπέβαλε την με αρ. πρωτ. /8-3-2017 αίτηση και την με αρ. πρωτ. /7-9-2017 συμπληρωματική αίτηση με συνημμένα δικαιολογητικά για μεταφορά της φορολογικής κατοικίας της στην Αλβανία. Στη συνέχεια η Δ.Ο.Υ. προέβη στη λεπτομερή εξέταση των προσκομιζόμενων δικαιολογητικών και από την αναζήτηση στο TAXIS και στα αρχεία της Δ.Ο.Υ. προέκυψε ότι:

- 1) Είναι έγγαμη από την 02/06/2010 μέχρι και σήμερα χωρίς να έχει δηλωθεί διάσταση στο Μητρώο της Δ.Ο.Υ., με τον με ΑΦΜ Ο σύζυγος της είναι και θέλει να παραμείνει φορολογικός κάτοικος Ελλάδος, γεγονός που προκύπτει και από την μη κατάθεση αίτησης εκ μέρους του για αλλαγή της φορολογικής του κατοικίας.
- 2) Διατηρεί στενούς οικογενειακούς δεσμούς στην Ελλάδα, διότι πέραν του συζύγου της σύμφωνα με την φορολογική δήλωση του φορολογικού έτους 2016 έχει δηλωθεί ως προστατευόμενο μέλος το ανήλικο τέκνο της, το οποίο προφανώς διαμένει στην Ελλάδα και είναι μαθητής σε σχολείο στην Ελλάδα.
- 3) Αυτή και ο σύζυγος της διατηρούν στενούς οικονομικούς δεσμούς με την Ελλάδα, καθώς ο σύζυγος της είναι επαγγελματίας από 01/10/2007 και διαχειριστής της με ΑΦΜ Επιπλέον από τις αποδοχές που απέσπειλαν οι εργοδότες στο TAXIS, κατά τη χρήση 2016, η προσφεύγουσα έλαβε τακτικές αποδοχές από την επιχείρηση που διατηρεί ο σύζυγος της.
- 4) Έχει δηλώσει στο μητρώο ότι έχει την Ελληνική υπηκοότητα.
- 5) Το πιστοποιητικό φορολογικής κατοικίας δεν φέρει ημερομηνία και αριθμό πρωτοκόλλου και επιπροσθέτως είναι μία απλή φωτοτυπία ενώ δεν προσκομίστηκε το πρωτότυπο αλβανικό έγγραφο.

Κατόπιν των ανωτέρω, ο έλεγχος της Δ.Ο.Υ. έκρινε ότι το κέντρο των ζωτικών συμφερόντων της προσφεύγουσας βρίσκεται στην Ελλάδα και εκδόθηκε η προβαλλόμενη αρνητική απάντηση του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ.

Η προσφεύγουσα, με την υπό κρίση ενδικοφανή προσφυγή, ζητά την ακύρωση της προσβαλλόμενης αρνητικής απάντησης του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. για τους παρακάτω λόγους :

- Περί τα τέλη Μαρτίου 2016 μετοίκησε στα Αλβανίας όπου ίδρυσε την εταιρία περιορισμένης ευθύνης με την επωνυμία «.....», η οποία την 20.04.2016 εγγράφηκε στο Εθνικό Εμπορικό Μητρώο της Δημοκρατίας της Αλβανίας και έκτοτε λειτουργεί αδιαλείπτως μέχρι και σήμερα. Λόγω δε της επιχειρηματικής δραστηριότητας που έχει αναπτύξει ο σύζυγος της στη Θεσσαλονίκη και της απαραίτητης παρουσίας του λόγω των διαχειριστικών καθηκόντων του, αποφάσισαν να παραμείνει ο ίδιος στην Ελλάδα μαζί με το ανήλικο τέκνο τους. Λαμβάνοντας υπόψη άλλωστε τη μικρή ηλικία του υιού τους, ο οποίος δεν χειρίζεται άριστα την αλβανική γλώσσα, θεώρησαν προτεραιότητα τους να μην αλλάξει στο χρονικό αυτό σημείο κατοικία και σχολικό περιβάλλον αλλά να παραμείνει με τον πατέρα του στη Θεσσαλονίκη, όπου και διαμένουν ως σήμερα.
- Βάσει των διατάξεων του άρθρου 67 παρ. 4 Κ.Φ.Ε., δεν απαγορεύεται οι σύζυγοι να έχουν φορολογική κατοικία σε διαφορετικές χώρες, καθώς και δεν απαιτείται η κοινή υποβολή αίτησης μεταβολής φορολογικής κατοικίας.
- Το Συμβούλιο της Επικρατείας με τις με αριθ. 1445/2016 και 1215/2017 αποφάσεις του έκρινε αφενός ότι η φορολογική κατοικία δύναται να μεταβληθεί ακόμη και αν υποβάλει αίτηση μόνο ο ένας σύζυγος και όχι απαραίτητα και οι δύο και αφετέρου ότι οι αρμόδιες Δ.Ο.Υ. κρίνοντας ένα τέτοιο αίτημα θα πρέπει να συνεκτιμούν και τα υπόλοιπα κατά νόμο κριτήρια πέραν του τόπου κατοικίας του συζύγου και του τέκνου.
- Το δηλωθέν από την ίδια για το Φορολογικό έτος 2016 ως εισόδημα προερχόμενο από μισθωτή εργασία αφορά αποδοχές που εισέπραξε για το διάστημα μέχρι 10-1-2016, δεδομένου ότι στις 11-1-2016 οικειοθελώς αποχώρησε από την εργασία της. Από το χρονικό αυτό σημείο και εντεύθεν, κανένα οικονομικό δεσμό δεν είχε με την Ελλάδα αλλά αντιθέτως με την Αλβανία.
- Προς απόδειξη των ως άνω ισχυρισμών της προσκομίζει τα κάτωθι δικαιολογητικά :

1. Το πρωτότυπο με αριθ. πρωτ./2-11-2017 πιστοποιητικό φορολογικής κατοικίας της Γενικής Διεύθυνσης Φορολογίας του Υπουργείου Οικονομικών και Οικονομίας της Δημοκρατίας της Αλβανίας νομίμως μεταφρασμένο, με την απαιτούμενη επισημείωση της Χάγης (apostille), με το οποίο βεβαιώνεται ότι η προσφεύγουσα ήταν φορολογικός κάτοικος Αλβανίας το ημερολογιακό έτος 2016.

2. Τη με αριθ. πρωτ./04-09-2017 βεβαίωση κατοικίας του Υπουργείου Εσωτερικών της Δημοκρατίας της Αλβανίας, νομίμως μεταφρασμένη και επικυρωμένη.

3. Το από 30.04.2016 μεταφρασμένο μισθωτήριο συμβόλαιο (συμβόλαιο δανεισμού) της κατοικίας της σταΑλβανίας.

4. Τη με αριθ. άδεια παραμονής της στην Αλβανία που εκδόθηκε από το Υπουργείο Εσωτερικών της Αλβανίας.

5. Το με αυξ. αριθ.πιστοποιητικό εγγραφής στο Εθνικό Κέντρο Επιχείρησης του Υπουργείου Οικονομίας και Ανάπτυξης, Τουρισμού και Εργολαβίας της Δημοκρατίας της Αλβανίας, που αφορά την εταιρεία περιορισμένης ευθύνης με την επωνυμία «.....».

6. Τη με αριθ. πρωτ./25-9-2017 Βεβαίωση της Περιφερειακής Διεύθυνσης Φόρων της Γενικής Διεύθυνσης Φόρων του Υπουργείου Οικονομικών της Δημοκρατίας της Αλβανίας περί μη οφειλής φόρου της εταιρείας περιορισμένης ευθύνης με την επωνυμία «.....».

7. Τη με αριθ. Βεβαίωση ασφάλισης της εταιρείας «.....» που αφορά στην ασφάλιση υγείας της προσφεύγουσας στην Αλβανία, μη μεταφρασμένη.

8. Τη με αριθ./20-7-2017 δήλωση Φορολογίας Εισοδήματος της για το φορολογικό έτος 2016.

9. Τη με αριθ. πρωτ./19-1-2016 Αναγγελία οικειοθελούς αποχώρησης της από την εργασία της προς τον ΟΑΕΔ.

10. Το με αριθ. πρωτ./1-11-2017 Πιστοποιητικό Οικογενειακής Κατάστασης του Δήμου Θέρμης.

11. Αντίγραφα τραπεζικών λογαριασμών στο όνομά της και στο όνομα της εταιρίας «.....» της ΤράπεζαςΑλβανίας.

Επειδή, σύμφωνα με το άρθρο 3 «Υποκείμενα του φόρου» του Ν.4172/2013 ορίζεται : « 1. Ο φορολογούμενος που έχει τη φορολογική κατοικία του στην Ελλάδα υπόκειται σε φόρο για το φορολογητέο εισόδημα του που προκύπτει στην ημεδαπή και την αλλοδαπή, ήτοι το παγκόσμιο εισόδημα του που αποκτάται μέσα σε ορισμένο φορολογικό έτος. Κατ' εξαίρεση ο φορολογούμενος που είναι αλλοδαπό προσωπικό των εγκατεστημένων στην Ελλάδα γραφείων, σύμφωνα με τις διατάξεις του α.ν. 89/1967 (Α` 132), όπως ισχύει, υπόκειται σε φόρο στην Ελλάδα μόνο για το εισόδημα που προκύπτει στην Ελλάδα. 2. Ο φορολογούμενος που δεν έχει τη φορολογική κατοικία του στην Ελλάδα υπόκειται σε φόρο για το φορολογητέο εισόδημα του που προκύπτει στην Ελλάδα και αποκτάται μέσα σε ορισμένο φορολογικό έτος.» και στο άρθρο 4 «Φορολογική κατοικία» του ίδιου νόμου ορίζεται : «1. Ένα φυσικό πρόσωπο είναι φορολογικός κάτοικος Ελλάδας, εφόσον: α) έχει στην Ελλάδα τη μόνιμη ή κύρια κατοικία του ή τη συνήθη διαμονή του ή το κέντρο των ζωτικών του συμφερόντων ήτοι τους προσωπικούς ή οικονομικούς ή κοινωνικούς δεσμούς του ή β) είναι προξενικός, διπλωματικός ή δημόσιος λειτουργός παρόμοιου καθεστώτος ή δημόσιος υπάλληλος που έχει την ελληνική ιθαγένεια και υπηρετεί στην αλλοδαπή. 2. Ένα φυσικό πρόσωπο που βρίσκεται στην Ελλάδα συνεχώς για χρονικό διάστημα που υπερβαίνει τις εκατόν ογδόντα τρεις

(183) ημέρες, συμπεριλαμβανομένων και σύντομων διαστημάτων παραμονής στο εξωτερικό, είναι φορολογικός κάτοικος Ελλάδος από την πρώτη ημέρα παρουσίας του στην Ελλάδα. Το προηγούμενο εδάφιο δεν εφαρμόζεται στην περίπτωση φυσικών προσώπων που βρίσκονται στην Ελλάδα αποκλειστικά για τουριστικούς, ιατρικούς, θεραπευτικούς ή παρόμοιους ιδιωτικούς σκοπούς και η παραμονή τους δεν υπερβαίνει τις τριακόσιες εξήντα πέντε (365) ημέρες, συμπεριλαμβανομένων και σύντομων διαστημάτων παραμονής στο εξωτερικό. Η παρούσα παράγραφος δεν αποκλείει την εφαρμογή της παραγράφου 1 του παρόντος άρθρου.».

Επειδή στο άρθρο 67 του ανωτέρω νόμου ορίζεται «4. Οι σύζυγοι, κατά τη διάρκεια του γάμου, υποχρεούνται να υποβάλουν κοινή δήλωση για τα εισοδήματά τους στα οποία ο φόρος, τα τέλη και οι εισφορές που αναλογούν υπολογίζονται χωριστά στο εισόδημα καθενός συζύγου. Οι τυχόν ζημιές του εισοδήματος του ενός συζύγου δεν συμψηφίζονται με τα εισοδήματα του άλλου συζύγου. Υπόχρεος υποβολής δήλωσης είναι ο σύζυγος και για τα εισοδήματα της συζύγου του.

Ειδικότερα οι σύζυγοι υποβάλλουν χωριστή φορολογική δήλωση, ο καθένας για τα εισοδήματά του, εφόσον: α. Έχει διακοπεί η έγγαμη συμβίωση κατά το χρόνο υποβολής της δήλωσης. Το βάρος της απόδειξης για τη διακοπή φέρει ο φορολογούμενος. β. Ο ένας από τους δύο συζύγους είναι σε κατάσταση πτώχευσης ή έχει υποβληθεί σε δικαστική συμπαράσταση. Για τα εισοδήματα των ανήλικων τέκνων, υπόχρεος για την υποβολή της δήλωσης είναι ο γονέας που ασκεί τη γονική μέριμνα σύμφωνα με την παράγραφο 4 του άρθρου 11.»

Επειδή, σύμφωνα με τη ΠΟΛ 1201/6-12-2017 απόφαση του Διοικητή της Α.Α.Δ.Ε. «Διαδικασία μεταβολής της φορολογικής κατοικίας κατ' εφαρμογή των διατάξεων του ν.4172/2013 και του ν.4174/2013.» ορίζεται : «1. Το φυσικό πρόσωπο το οποίο πρόκειται να μεταφέρει τη φορολογική του κατοικία στο εξωτερικό οφείλει να υποβάλει, το αργότερο έως την τελευταία εργάσιμη ημέρα του πρώτου δεκαήμερου του μηνός Μαρτίου του φορολογικού έτους που ακολουθεί το φορολογικό έτος αναχώρησης, στο Τμήμα ή Γραφείο Συμμόρφωσης & Σχέσεων με τους Φορολογουμένους της Δ.Ο.Υ. όπου είναι υπόχρεος υποβολής δήλωσης φορολογίας εισοδήματος ως φορολογικός κάτοικος Ελλάδος: αίτηση (έντυπο Μ0) με συνημμένα τα έντυπα Μ1 και Μ7 συμπληρωμένα, όπως ορίζουν οι κείμενες διατάξεις, και επιπλέον για τον ορισμό φορολογικού εκπροσώπου του στην Ελλάδα έγγραφη δήλωση με βεβαιωμένο το γνήσιο της υπογραφής του. Παράλληλα, συνυποβάλλει τα σχετικά δικαιολογητικά κατά περίπτωση, σύμφωνα με τα προβλεπόμενα στις παρ.2 και 3 της παρούσας. Ο υπάλληλος της Δ.Ο.Υ., αφού παραλάβει τα ως άνω έντυπα, οφείλει να συμπληρώσει την ηλεκτρονική εφαρμογή για τη μεταβολή της φορολογικής κατοικίας, ακολουθώντας τις οδηγίες της Δ/νσης Ηλεκτρονικής Διακυβέρνησης της Α.Α.Δ.Ε..

2. Το προαναφερθέν φυσικό πρόσωπο οφείλει να προσκομίσει, το αργότερο έως την τελευταία εργάσιμη ημέρα του πρώτου δεκαήμερου του μηνός Σεπτεμβρίου του φορολογικού έτους που ακολουθεί το φορολογικό έτος αναχώρησης, στο ως άνω Τμήμα ή Γραφείο της Δ.Ο.Υ.:

(α) Βεβαίωση φορολογικής κατοικίας από την αρμόδια φορολογική αρχή του κράτους όπου δηλώνει φορολογικός κάτοικος, από την οποία να προκύπτει ότι είναι φορολογικός κάτοικος αυτού του κράτους. Εάν ο φορολογούμενος έχει εγκατασταθεί σε κράτος με το οποίο υφίσταται Σύμβαση Αποφυγής Διπλής Φορολογίας Εισοδήματος (στο εξής ΣΑΔΦΕ), μπορεί να προσκομίσει, αντί της βεβαίωσης, την προβλεπόμενη Αίτηση για την Εφαρμογή της ΣΑΔΦΕ όπου είναι ενσωματωμένο το πιστοποιητικό φορολογικής κατοικίας (δίγλωσσα έντυπα) ή

(β) Σε περίπτωση που δεν προβλέπεται η έκδοση των ανωτέρω από την αρμόδια φορολογική αρχή, αντίγραφο της εκκαθάρισης της δήλωσης φορολογίας εισοδήματος ή, ελλείψει εκκαθάρισης, αντίγραφο της σχετικής δήλωσης φορολογίας εισοδήματός του, που υπέβαλε στο άλλο κράτος ως φορολογικός κάτοικος του κράτους αυτού.

γ) Σε περίπτωση που δεν είναι δυνατή η προσκόμιση κάποιων από τα ανωτέρω δικαιολογητικά (υπό α' ή β'), επειδή αποδεδειγμένα η αλλοδαπή φορολογική αρχή δεν τα εκδίδει, τότε απαιτείται βεβαίωση από οποιαδήποτε άλλη δημόσια ή δημοτική ή άλλη αναγνωρισμένη αρχή, με την οποία θα αποδεικνύεται η μόνιμη και σταθερή εγκατάσταση του προσώπου αυτού στο άλλο κράτος.

3. Επιπλέον των οριζόμενων στην παράγραφο 2, ο φορολογούμενος οφείλει να προσκομίσει, κατά περίπτωση, και τα κάτωθι: α) Δικαιολογητικά που να αποδεικνύουν την ημερομηνία αναχώρησης και εγκατάστασής του στη χώρα όπου δηλώνει κάτοικος, προκειμένου να διαπιστώνεται ότι έχει συμπληρώσει τουλάχιστον 183 ημέρες στη χώρα αυτή μέσα σε ορισμένο φορολογικό έτος, ήτοι στο προηγούμενο έτος από εκείνο εντός του οποίου γίνεται η αίτηση μεταβολής. Τα δικαιολογητικά αυτά μπορεί να είναι, εναλλακτικά και ενδεικτικά, έγγραφα περί ανάληψης μισθωτής εργασίας, έναρξης επαγγελματικής δραστηριότητας στην εν λόγω χώρα και υπαγωγής του στην ασφαλιστική νομοθεσία της χώρας αυτής, εγγραφής σε δημοτολόγιο της εν λόγω χώρας, μίσθωσης κατοικίας, εγγραφής ή παρακολούθησης σχολείων των τέκνων στη χώρα αυτή.

Αντί των πιο πάνω επιπλέον δικαιολογητικών, ο φορολογούμενος δύναται να προσκομίζει πιστοποιητικά φορολογικής κατοικίας από τη χώρα στην οποία δηλώνει κάτοικος των δύο (2) προηγούμενων ετών από το έτος στο οποίο υποβάλλεται η αίτηση μεταβολής.

β) Ειδικότερα, για την περίπτωση που ένας εκ των συζύγων ή μερών συμφώνου συμβίωσης αιτείται τη μεταβολή της φορολογικής του κατοικίας ενώ ο άλλος παραμένει φορολογικός κάτοικος Ελλάδος, πέραν των δικαιολογητικών της παραγράφου 2 και της περίπτωσης α' της παρούσας παραγράφου, θα πρέπει να προσκομίζονται επιπλέον και αθροιστικά και τα κάτωθι δικαιολογητικά, από τα οποία να προκύπτει ότι ο αιτούμενος τη μεταβολή πράγματι βρίσκεται εκτός Ελλάδος και έχει οργανώσει τη ζωή του στην αλλοδαπή κατά τρόπο μόνιμο ή διαρκή:

- στοιχεία για την απασχόλησή του στην αλλοδαπή, από τα οποία αποδεικνύεται ο μόνιμος ή μακροπρόθεσμος χαρακτήρας της απασχόλησης.

- στοιχεία για την ύπαρξη τραπεζικού λογαριασμού στην αλλοδαπή.

- στοιχεία για την ύπαρξη ιδιόκτητης ή μισθωμένης κατοικίας του και λογαριασμών υπηρεσιών κοινής ωφέλειας στην αλλοδαπή καθώς και

- στοιχεία για την απόκτηση φορολογικού, ασφαλιστικού ή αντίστοιχου μητρώου στην αλλοδαπή (πχ ΑΜ κοινωνικής ασφάλισης).

4. Τα ως άνω αλλοδαπά δημόσια έγγραφα, όπως αυτά καθορίζονται στις διατάξεις του άρθρου 1 του ν.1497/1984 (Α'188) θα προσκομίζονται κατά τα διεθνή νόμιμα (σφραγίδα apostille, προξενική θεώρηση, θεώρηση από το ελληνικό προξενείο, κατά τα οριζόμενα σε διεθνείς συνθήκες που έχουν κυρωθεί με νόμο από την Ελλάδα, κατά περίπτωση). Για τις Υπηρεσίες και τα πρόσωπα που δικαιούνται να διενεργούν επίσημες μεταφράσεις ισχύουν τα αναφερόμενα στο αριθ.770/ΑΣ3333/11.6.2009 έγγραφο της Ε3 Διεύθυνσης Διοικητικών και Δικαστικών Υποθέσεων του Υπουργείου Εξωτερικών, το οποίο είχε σταλεί, μεταξύ άλλων, με το αριθ.1063343/701/0006Δ/1.7.2009 έγγραφο της Διεύθυνσης Οργάνωσης της Γενικής Διεύθυνσης Διοικητικής Υποστήριξης της Γενικής Γραμματείας Φορολογικών και Τελωνειακών Θεμάτων και σε όλες τις Φορολογικές Υπηρεσίες, Κεντρικές, Ειδικές Αποκεντρωμένες και Περιφερειακές, με περαιτέρω οδηγίες για την ορθή εφαρμογή. Από τη διαδικασία αυτή εξαιρούνται οι ΑΙΤΗΣΕΙΣ ΓΙΑ ΤΗΝ ΕΦΑΡΜΟΓΗ ΤΩΝ ΣΑΔΦΕ, όπως αυτές έχουν συμφωνηθεί με τα πενήντα επτά (57) κράτη με τα οποία η Ελλάδα έχει συνάψει Συμβάσεις Αποφυγής Διπλής Φορολογίας. Ειδικές προβλέψεις διέπουν τις ΑΙΤΗΣΕΙΣ ΓΙΑ ΤΗΝ ΕΦΑΡΜΟΓΗ ΤΩΝ ΣΑΔΦΕ με ΗΠΑ, ΤΟΥΡΚΙΑ και ΜΟΛΔΑΒΙΑ όπως περιγράφονται στις ΠΟΛ.1107/5.4.1999, ΠΟΛ.1092/23.6.2005, ΠΟΛ.1210/15.9.2015 αντίστοιχα για κάθε κράτος....

8. Τα ανωτέρω έχουν εφαρμογή για αιτήσεις μεταβολής φορολογικής κατοικίας που υποβάλλονται εντός του 2017 και επόμενα και αφορούν μεταβολή φορολογικής κατοικίας φυσικού προσώπου για τα έτη 2016 και επόμενα, αντίστοιχα. Οι φορολογούμενοι των οποίων οι υποβληθείσες εντός του 2017 αιτήσεις απορρίφθηκαν, δύνανται να προβούν σε εκ νέου υποβολή σχετικής αίτησης, η οποία εξετάζεται κατά τα ειδικότερα οριζόμενα στην παρούσα, εφόσον πληρούν τις τιθέμενες στην παρούσα προϋποθέσεις.

9. Η παρούσα ισχύει από τη δημοσίευσή της. Η Απόφαση ΓΓΔΕ ΠΟΛ.1058/2015 καταργείται από την έναρξη ισχύος της παρούσας.»

Επειδή, σύμφωνα με την απόφαση 1445/2016 του ΣτΕ : «8....Με τις διατάξεις της παραγράφου 1 του άρθρου 4 καθορίζονται τα κριτήρια βάσει των οποίων ένα φυσικό πρόσωπο θεωρείται κάτοικος Ελλάδας. Τα κριτήρια αυτά είναι η μόνιμη ή κύρια κατοικία, η συνήθης διανομή και το κέντρο των προσωπικών, οικονομικών και κοινωνικών συμφερόντων [...].». Κατά την έννοια, λοιπόν, σύμφωνα με όλα τα προεκτιθέμενα, των διατάξεων των άρθρων 3 και 4 παρ. 1 του ν. 4172/2013, σε φόρο εισοδήματος στην Ελλάδα για το παγκόσμιο εισόδημά του, ήτοι για εκείνο που προκύπτει τόσο στην ημεδαπή όσο και στην αλλοδαπή, υπόκειται, μεταξύ άλλων, το φυσικό πρόσωπο το οποίο έχει την κατοικία του στην Ελλάδα, έχει δηλαδή σ' αυτήν μόνιμη και κύρια πραγματική εγκατάσταση, την οποία έχει καταστήσει, σύμφωνα με τη βούληση του, το κέντρο των εν γένει βιοτικών του σχέσεων και ζωτικών συμφερόντων (πρβλ. καθ' ερμηνεία του άρθρου 51 ΑΚ,

ΣΤΕ 259, 3254/2011, 1113/2008 κ.ά., ΑΠ 660/2015, 1730/2009 κ.ά.), το οποίο αποτελεί στοιχείο προσδιοριστικό της έννοιας της κατοικίας. Ως τέτοιο δε (δηλαδή ως στοιχείο προσδιοριστικό της έννοιας της κατοικίας) νοούμενο στην παρ. 1 του άρθρου 4 του ν. 4172/2013 και όχι ως αυτοτελές κριτήριο προσδιορισμού της φορολογικής κατοικίας, το κέντρο των βιοτικών σχέσεων και ζωτικών συμφερόντων ενός φυσικού προσώπου υφίσταται εκεί όπου το πρόσωπο αυτό αναπτύσσει τους προσωπικούς, οικονομικούς και κοινωνικούς δεσμούς του (βλ. άλλωστε τα διαλαμβανόμενα στην αιτιολογική έκθεση για το «κέντρο των προσωπικών, οικονομικών και κοινωνικών συμφερόντων» - δίχως τη διάζευξη που έχει τεθεί στο κείμενο του νόμου- καθώς και για την κατά τα διεθνή πρότυπα και κατευθυντήριες οδηγίες του ΟΟΣΑ, συμπεριλαμβανομένων των οδηγιών της Ευρωπαϊκής Ένωσης, έννοια αυτού). Εξάλλου, προκειμένου να κριθεί εάν ένα φυσικό πρόσωπο έχει (ή πολλώ μάλλον μεταβάλλει την επί μακρόν διατηρούμενη από αυτό) κατοικία, πρέπει να συνεκτιμώνται όλα τα πρόσφορα στοιχεία (πρβλ. ΣΤΕ 1948/1956, 3870/2002, 3973/2005, 1113/2008, 259/2011 κ.ά.), όπως ιδίως η ύπαρξη στέγης, η φυσική παρουσία του ίδιου, των μελών της οικογένειάς του (στην οποία δεν περιλαμβάνονται μόνον ο ή η σύζυγος και τα τέκνα αυτού), ο τόπος άσκησης των επαγγελματικών δραστηριοτήτων, ο τόπος των περιουσιακών συμφερόντων, ο τόπος των διοικητικών δεσμών με τις δημόσιες αρχές και φορείς (ασφαλιστικούς, επαγγελματικούς, κοινωνικούς), ο τόπος ανάπτυξης πολιτικών, πολιτισμικών ή άλλων δραστηριοτήτων. Συνεπώς, για τη θεμελίωση της προαναφερόμενης φορολογικής υποχρέωσης ενός φυσικού προσώπου, η φορολογική αρχή πρέπει να προβαίνει σε ειδικώς αιτιολογημένη κρίση αναφορικά με το εάν το πρόσωπο αυτό έχει κατοικία στην Ελλάδα, φέρουσα κατ' αρχήν και το βάρος απόδειξης των πραγματικών περιστατικών που τεκμηριώνουν, επαρκώς, ενόψει των συνθηκών, την ύπαρξή της. Συναφώς, το δικαστήριο της ουσίας, όταν εκδικάζει προσφυγή κατά πράξης περί της εν λόγω φορολογικής υποχρέωσης φυσικού προσώπου, οφείλει να ερευνήσει το ίδιο, κατ' ενάσκηση πλήρους δικαιοδοσίας, αν συντρέχει η αμφισβητούμενη πραγματική βάση της, δηλαδή η ύπαρξη ή μη κατοικίας αυτού στην Ελλάδα, και να κρίνει το ζήτημα, στο πλαίσιο δε αυτό, έχει την εξουσία, κατ' άρθρο 152 επ. του Κ.Δ.Δ., να διατάξει συμπλήρωση των αποδείξεων και, τελικώς, αν δεν βεβαιώνεται στον αναγκαίο βαθμό για τα κρίσιμα πραγματικά περιστατικά, να αποφανθεί, αφού κατανείμει το βάρος αποδείξεως μεταξύ των διαδίκων. Περαιτέρω, και ενόψει του ότι, βάσει των γενικότερων κοινωνικών και ηθικών αντιλήψεων της εποχής αλλά και ανάλογα με τα κοινωνικοοικονομικά δεδομένα των συζύγων, είναι νοητή η χωριστή κατοικία αυτών (πρβλ. ήδη πριν από την κατάργηση με το άρθρο 2 του ν. 1329/1983, Α' 25, της κατ' άρθρο 55 ΑΚ νόμιμης κατοικίας της συζύγου, ΑΠ 163/1975 ΝοΒ11,1056, 229/1964, ΝοΒ 12,803, 835/1978, ΝοΒ 27,737, πρβλ. ομοίως ΔΕΚ, αποφάσεις της 16-5-2000, C-87/99, Zurstrassen, σκ. 19, 25-1-2007, C-329/05, Gerold Meindl, σκ. 28), σε περίπτωση που έγγαμο φυσικό πρόσωπο δεν είναι υπόχρεο σε υποβολή δήλωσης φόρου εισοδήματος στην Ελλάδα, για τον λόγο ότι το ίδιο δεν έχει τη φορολογική κατοικία του σ' αυτήν, δεν τίθεται εν πάση περιπτώσει ζήτημα υποβολής κοινής δήλωσης φόρου εισοδήματος, κατ' άρθρο 67 παρ. 4 του ν. 4172/2013, με τον ή τη σύζυγό του, αποκλειστικώς και

μόνον επειδή ο ή η σύζυγος πληροί τα κατά το άρθρο 4 παρ. 1 του εν λόγω νόμου κριτήρια για να χαρακτηριστεί φορολογικός κάτοικος Ελλάδας, και τούτο ανεξαρτήτως αν η υποχρέωση υποβολής κοινής δήλωσης είναι ή όχι σύμφωνη με διατάξεις υπερνομοθετικής ισχύος. Εξάλλου, από την εξεταζόμενη άποψη δεν ασκούν επιρροή - υπό την έννοια ότι δεν συνεπάγονται υποχρέωση υποβολής κοινής δήλωσης - περιορισμοί τυχόν ανακύπτοντες από τις τεχνικές ρυθμίσεις και δυνατότητες του συστήματος της κατά την παρ. 1 του ίδιου άρθρου 67 ηλεκτρονικής υποβολής των δηλώσεων φόρου εισοδήματος (μη πρόβλεψη στο εν λόγω σύστημα της δυνατότητας υποβολής δήλωσης από τον ένα μόνο σύζυγο, όταν ο άλλος δεν είναι φορολογικός κάτοικος Ελλάδας), διότι το σύστημα αυτό θα πρέπει αντιθέτως να προσαρμόζεται στους κανόνες της φορολογικής νομοθεσίας και να εξυπηρετεί τις ανάγκες της ορθής εφαρμογής της και όχι η εφαρμογή της φορολογικής νομοθεσίας να προσαρμόζεται στις δυνατότητες του συστήματος. Εξάλλου, δεν ασκεί επιρροή από την ανωτέρω άποψη η στην αυτή παρ. 1 του άρθρου 67 πρόβλεψη της δυνατότητας υποβολής έγχαρτης δήλωσης σε εξαιρετικές περιπτώσεις οριζόμενες κατ' εξουσιοδότηση της παρ. 7 του ίδιου άρθρου (βλ., για το κρίσιμο φορολογικό έτος, άρθρο 1 παρ. 3 της ΠΟΛ 1088/2015 απόφασης της Γενικής Γραμματέως Δημοσίων Εσόδων, Β' 763), εφόσον εν πάση περιπτώσει δεν έχει θεσπισθεί εξαίρεση από την υποχρέωση υποβολής ηλεκτρονικής δηλώσεως στην επίμαχη περίπτωση. Τέλος, σε περίπτωση που φυσικό πρόσωπο δεν θεωρείται, σύμφωνα με τις προαναφερόμενες διατάξεις του ν. 4172/2013, φορολογικός κάτοικος Ελλάδας, δεν ανακύπτει ανάγκη διευθέτησης περίπτωσης διπλής κατοικίας και άρσης σύγκρουσης της φορολογικής εξουσίας της Ελλάδας και εκείνης άλλου κράτους...».

Επειδή με τον Ν.3015/2002 (Φ.Ε.Κ. Α'104 2.5.200) κυρώθηκε «*Σύμβαση μεταξύ της Ελληνικής Δημοκρατίας και της Δημοκρατίας της Αλβανίας για την αποφυγή της διπλής φορολογίας σχετικά με τους φόρους εισοδήματος και κεφαλαίου*», όπου ορίζεται: « 1. Για τους σκοπούς της παρούσας Σύμβασης ο όρος "κάτοικος του ενός Συμβαλλόμενου Κράτους" σημαίνει κάθε πρόσωπο που, σύμφωνα με τους νόμους του Κράτους αυτού, υπόκειται σε φόρο λόγω του τόπου κατοικίας του ή διαμονής του, τόπου διαχείρισης των δραστηριοτήτων του, τόπου καταχώρισης της έδρας του ή οποιουδήποτε άλλου κριτηρίου παρόμοιας φύσης. Αλλά ο όρος αυτός δεν περιλαμβάνει οποιουδήποτε πρόσωπο που υπόκειται σε φόρο στο Κράτος αυτό σχετικά με το εισόδημα από πηγές στο Κράτος αυτό ή από κεφάλαιο που βρίσκεται σε αυτό.

2. Εάν σύμφωνα με τις διατάξεις της παραγράφου 1, κάποιο φυσικό πρόσωπο είναι κάτοικος και των δύο Συμβαλλόμενων Κρατών, τότε η κατάστασή του καθορίζεται ως εξής:

α) Θεωρείται ότι είναι κάτοικος του Κράτους στο οποίο έχει μόνιμη οικογενειακή εστία. Εάν έχει μόνιμη οικογενειακή εστία και στα δύο Κράτη, θεωρείται ότι είναι κάτοικος του Κράτους με το οποίο είναι στενότερες οι προσωπικές και οικονομικές σχέσεις του (κέντρο ζωτικών συμφερόντων).

β) Εάν το Κράτος στο οποίο έχει το κέντρο των ζωτικών του συμφερόντων δεν μπορεί να προσδιορισθεί ή εάν έχει μόνιμη οικογενειακή εστία σε οποιοδήποτε Κράτος, θεωρείται ότι είναι κάτοικος του Κράτους στο οποίο έχει συνήθη διαμονή.

γ) Εάν έχει συνήθη διαμονή και στα δύο Κράτη ή σε κανένα από αυτά, θεωρείται ότι είναι κάτοικος του Κράτους του οποίου έχει την ιθαγένεια.

δ) Εάν έχει την ιθαγένεια και των δύο Κρατών ή κανενός από αυτά, οι αρμόδιες αρχές των Συμβαλλόμενων Κρατών ρυθμίζουν το ζήτημα με αμοιβαία συμφωνία.

3. Εάν κατά τις διατάξεις της παραγράφου 1, ένα πρόσωπο εκτός από φυσικό πρόσωπο είναι κάτοικος και των δύο Συμβαλλόμενων Κρατών, τότε θα θεωρείται ότι είναι κάτοικος του Συμβαλλόμενου Κράτους στο οποίο βρίσκεται η έδρα της πραγματικής διαχείρισης του.»

Επειδή, εν προκειμένω, με τα προσκομιζόμενα έγγραφα, ήτοι το αριθ. πρωτ./2-11-2017 πιστοποιητικό φορολογικής κατοικίας της Γενικής Διεύθυνσης Φορολογίας του Υπουργείου Οικονομικών και Οικονομίας της Δημοκρατίας της Αλβανίας, τη με αριθ. πρωτ./04-09-2017 βεβαίωση κατοικίας του Υπουργείου Εσωτερικών της Δημοκρατίας της Αλβανίας, νομίμως μεταφρασμένα και επικυρωμένα από την Πρεσβεία της Ελλάδος στα Τίρανα, καθώς και το από 30.04.2016 νομίμως μεταφρασμένο μισθωτήριο συμβόλαιο (συμβόλαιο δανεισμού), τη με αριθ. άδεια παραμονής της στην Αλβανία που εκδόθηκε από το Υπουργείο Εσωτερικών της Αλβανίας και αντίγραφα τραπεζικών λογαριασμών της Τράπεζας, αποδεικνύεται ότι η προσφεύγουσα στο έτος 2016 ήταν κάτοικος Αλβανίας επί της οδού

Περαιτέρω, σύμφωνα με το με αυξ. αριθ.πιστοποιητικό εγγραφής στο Εθνικό Κέντρο Επιχείρησης του Υπουργείου Οικονομίας και Ανάπτυξης, Τουρισμού και Εργολαβίας της Δημοκρατίας της Αλβανίας, που αφορά την εταιρεία περιορισμένης ευθύνης με την επωνυμία «.....» και τη με αριθ. πρωτ./25-9-2017 Βεβαίωση της Περιφερειακής Διεύθυνσης Φόρων της Γενικής Διεύθυνσης Φόρων του Υπουργείου Οικονομικών της Δημοκρατίας της Αλβανίας περί μη οφειλής φόρου της εταιρείας περιορισμένης ευθύνης με την επωνυμία «.....», προκύπτει ότι η προσφεύγουσα στις 20/4/2016 ίδρυσε την εταιρεία περιορισμένης ευθύνης «.....», ΑΦΜ, με διαχειρίστρια την ίδια, αντικείμενο εργασιών «Κομμωτήριο και Κέντρα Αισθητικής, Μαθήματα κατάρτισης κομμωτικής, αισθητικοί. Χονδρικό και λιανικό εμπόριο, εισαγωγές – εξαγωγές καλλυντικών, τροφίμων, απορρυπαντικών, βιομηχανικών προϊόντων και προϊόντων ζωικής προέλευσης» και η οποία είναι ενεργή έως σήμερα.

Τέλος, σύμφωνα με τη με αριθ./20-7-2017 δήλωση φορολογίας εισοδήματος της προσφεύγουσας για το φορολογικό έτος 2016, στην οποία δήλωσε εισόδημα από μισθωτή εργασία ποσού 221,64 € και τη με αριθ. πρωτ./19-1-2016 Αναγγελία οικειοθελούς αποχώρησης της

από την εργασία της στην επιχείρηση του συζύγου της, προκύπτει ότι η προσφεύγουσα εργάστηκε στην ανωτέρω επιχείρηση έως την 11/1/2016 και επομένως δεν αποδεικνύεται κανένας οικονομικός δεσμός της με την Ελλάδα, δεδομένου ότι, σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 4 του Ν.4172/2013, για να χαρακτηριστεί φορολογικός κάτοικος Ελλάδας θα πρέπει η διαμονή της στη χώρα να υπερβαίνει τις εκατόν ογδόντα τρεις (183) ημέρες.

Επειδή, κριτήριο για τον καθορισμό της φορολογικής κατοικίας είναι η μόνιμη κατοικία του φορολογουμένου, ή η συνήθης διαμονή του ή το κέντρο των ζωτικών συμφερόντων του και σε καμία περίπτωση η υπηκοότητα του.

Επειδή, σύμφωνα με τις ανωτέρω διατάξεις και οδηγίες της ΠΟΛ 1201/2017, η προσφεύγουσα προσκομίζει τα απαραίτητα έγγραφα που πιστοποιούν την φορολογική κατοικία της στα της Αλβανίας. Περαιτέρω, με τα επιπλέον δικαιολογητικά έγγραφα που προσκομίζει, αποδεικνύει πλήρως ότι το κέντρο των βιοτικών σχέσεων και των ζωτικών συμφερόντων της βρίσκεται στην Αλβανία, ανεξάρτητα αν είναι έγγαμη και ο σύζυγός της ζει μαζί με τον ανήλικο γιο τους στην Ελλάδα και εργάζεται μόνιμα σ' αυτήν. Επομένως, είναι φορολογικός κάτοικος της Αλβανίας και δεν είναι υπόχρεη σε υποβολή κοινής δήλωσης φόρου εισοδήματος με το σύζυγό της, θα πρέπει δε να γίνει αποδεκτή η με αρ. πρωτ./8-3-2017 αίτηση για μεταφορά της φορολογικής κατοικίας της στο έτος 2016 και η με αρ. πρωτ./7-9-2017 αίτηση κατάθεσης δικαιολογητικών.

Α π ο φ α σ ί ζ ο υ μ ε

Την **αποδοχή** της με ημερομηνία κατάθεσης 6/11/2017 και με αριθμό πρωτοκόλλου ενδικοφανούς προσφυγής της, ΑΦΜ και την ακύρωση της με αρ.πρωτ./5-10-2017 αρνητικής απάντησης του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ.

Εντελλόμεθα όπως αρμόδιο όργανο κοινοποιήσει με τη νόμιμη διαδικασία την παρούσα απόφαση στην υπόχρεο.

Ακριβές Αντίγραφο
Η Υπάλληλος του Αυτοτελούς
Γραφείου Διοικητικής Υποστήριξης

ΜΕ ΕΝΤΟΛΗ ΤΟΥ ΠΡΟΪΣΤΑΜΕΝΟΥ
ΤΗΣ ΔΙΕΥΘΥΝΣΗΣ ΕΠΙΛΥΣΗΣ ΔΙΑΦΟΡΩΝ

Ο ΠΡΟΙΣΤΑΜΕΝΟΣ ΤΗΣ
ΥΠΟΔΙΕΥΘΥΝΣΗΣ ΕΠΑΝΕΞΕΤΑΣΗΣ ΚΑΙ
ΝΟΜΙΚΗΣ ΥΠΟΣΤΗΡΙΞΗΣ

ΚΑΤΣΙΟΥΡΗΣ ΓΕΩΡΓΙΟΣ